

Consultor Tributário: Multiplicação das Cides tem consequências nefastas

A famosa e celebrada criatividade brasileira também se manifesta no domínio tributário. A intensidade com que se instituíram novos tributos no país nos últimos anos é algo surpreendente e, sem dúvidas, as contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides) são as “estrelas” do espetáculo do crescimento da carga tributária.

A começar por um étimo mais *light* (melhor contribuir com algo do que ser imposto), passando por um regime constitucional menos rigoroso para sua instituição, pela aparente “nobreza” dos propósitos interventivos, e, finalmente, pela garantia da União concentrar sua arrecadação, que não é repartida com os outros entes da federação, explicam a estonteante multiplicação de tributos federais dessa natureza^[1].

Interessante constatar que o seu fracionamento em inúmeras siglas (Cide-royalties, Cide-combustíveis, Condecine, Fust, Funtel, Sebrae etc.), as torna isoladamente consideradas mais palatáveis para o público em geral. Fossem reunidas e somadas as suas diversas alíquotas, haveria decerto uma vigorosa rejeição.



Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, as grandes discussões judiciais em matéria tributária respeitavam à transição entre os regimes constitucionais. Como acomodar os tributos preexistentes, como instituir novos tributos, quais os mecanismos jurídicos adequados ao rol de garantias conferido aos contribuintes pela nova ordem constitucional? O equacionamento dessas questões foi sendo feito paulatinamente pelo Supremo Tribunal Federal: julgou-se o PIS, o Finsocial das pessoas jurídicas em geral e das prestadoras de serviços, a contribuição social sobre o lucro líquido, a Cofins, entre outros.

Chamado a pronunciar-se sobre o regramento aplicável às Cides o STF prosseguiu na interpretação mais branda da exigência constitucional de uma lei complementar prévia à sua instituição, sem perceber que, com isso, se abriam as portas para a assombrosa multiplicação dessa espécie tributária.

Com efeito, no julgamento do Recurso Extraordinário 396.266/SC, em 26 de novembro de 2003, versando sobre a contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), o STF adotou orientação segundo a qual “as contribuições do artigo 149, CF — contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do artigo 146, inciso III, CF, isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do artigo 195, parágrafo 4º, CF, decorrente de ‘outras fontes’, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF, artigo 154, inciso I, *ex vi* do disposto no artigo 195, parágrafo 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: CF, artigo 146, inciso III, alínea ‘a’.”.

Prevaleceu, assim, o entendimento de que a remissão feita pelo artigo 149 ao artigo 146, III não teria o significado de uma exigência de lei complementar prévia à instituição das CIDES, mas tão somente o de sua sujeição às “(...) normas gerais atualmente existentes, veiculadas pelo CTN, bem como as que

vierem a ser futuramente introduzidas no ordenamento por outras leis complementares, desde que compatíveis com as características essenciais das contribuições”.[\[2\]](#)

Em sentido contrário a essa interpretação mais branda, reconhecendo que a referência ao artigo 146, inciso III tinha, sim, o significado de uma exigência de lei complementar prévia e específica, justamente para coibir o fenômeno — já vivenciado no passado — da multiplicação das Cides, está o testemunho do então ministro Nelson Jobim, um dos mais ativos parlamentares na Assembleia Constituinte, no julgamento do RE 214.206-9/AL, versando sobre a contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA):

Na Constituição de 1988 — recordo-me perfeitamente das razões da discussão a esse respeito —, como, no sistema constitucional de 1967 e 1969, as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico tinham-se expandido e, *para evitar que o Poder Executivo pudesse expandir a área tributária pela via das contribuições, condicionou-se a criação de contribuição no domínio econômico à lei complementar.*

A exigência de lei complementar para as Cides criadas após a Constituição de 1988 foi assim examinada no voto do ministro Marco Aurélio no RE 218-061-5/SP em matéria de Adicional de Tarifa Portuária (ATP):

A Lei nº 7.700/88 foi editada quando já em vigor a Carta de 1988, ou seja, em 21 de dezembro de 1988. A regência, sob aspecto formal e considerada a óptica de consubstanciar o Adicional de Tarifa Portuária uma contribuição social de intervenção no domínio econômico, faz-se pelo artigo 149, nela inserido. Surge, então, o defeito de forma, porquanto a instituição de qualquer contribuição, além das previstas no artigo 195, inciso I, pressupõe lei complementar que defina os respectivos parâmetros e o Código Tributário Nacional é silente sobre essa espécie de contribuição, não havendo sido editada, até aqui, a lei complementar exigida e a partir da qual poderia atuar o legislador ordinário. Aliás, o próprio artigo 149 referido remete ao artigo 146, inciso III, que levou Ives Gandra a ressaltar, em “Comentários à Constituição do Brasil”, que:

“À evidência, uma nova contribuição terá que ser definida primeiramente por lei complementar, por força do artigo 146, III, visto que é uma espécie tributária e não poderá, em face do artigo 154, I, ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos de outros impostos, sobre não poder ser cumulativa”

Portanto, o enquadramento do adicional como contribuição e a declaração de plena harmonia com o Texto Constitucional discrepam do meio normativo utilizado — a lei ordinária e não a lei complementar.

Este caso é residual. A importância do tema projeta-se no tempo. O Supremo Tribunal Federal é o guarda maior da Constituição, *não podendo ter como simplesmente retórica a referência no artigo 149 da Carta ao disposto no artigo 146, III, nela inserido.* Fico a

imaginar, até mesmo, a atuação monocrática via medida provisória, meio normativo tão deturpado, sob o ângulo constitucional, nos dias de hoje. A atuação seria livre, sem as peias decorrentes de normas gerais previstas, de forma menos flexível, em lei complementar.

Lembre-se, mais uma vez, a razão de ser da remissão ao referido artigo 146, inciso III: *outra não é senão colar segurança à atuação do legislador, ante a excepcionalidade da previsão constitucional de criação do tributo, ou seja, de intervenção nos domínios mencionados exaustivamente.*” (grifos nossos)

Foram proféticas as sábias palavras do ministro Marco Aurélio. Experimentam-se hoje no país as nefastas consequências do abrandamento da garantia constitucional de exigência de lei complementar. Inúmeras contribuições de intervenção no domínio econômico foram criadas, muitas por medida provisória, e suas hipóteses de incidência amplamente alargadas, sendo invariavelmente coincidentes com as de outros tributos federais.

Um exemplo paradigmático é a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine), instituída pela Medida Provisória 2.228, de 6 de setembro de 2001. Vejam como o risco para o qual alertava o ministro Marco Aurélio se concretizava:

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional — Condecine terá por fato gerador:^[3]

I — a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas;

II — a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória;

III — a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional.

De acordo com o parágrafo único do artigo 32, “a Condecine também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo”, acrescentando o parágrafo 2º do artigo 33 que “na hipótese do parágrafo único do artigo 32, a Condecine será determinada mediante a aplicação de alíquota de 11% sobre as importâncias ali referidas”.

Sucedem paralelamente à Condecine, o poder Executivo havia instituído pela Lei 10.168/2000 uma Cide para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação que, na sua versão originária, incidia à alíquota de 10% sobre os pagamentos devidos por pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior (artigo 2º, *caput*). Esclarecia o parágrafo 1º do referido artigo que “consideram-se, para fins

desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica”.

Posteriormente, a Lei 10.332/2001 introduziu um novo parágrafo 2º ao artigo 2º da Lei 10.168/2000, criando novas hipóteses de incidência da contribuição que passou “(...) a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”.

Ocorre que, tradicionalmente, nossa legislação tributária qualificava as remunerações de licença de uso de direitos autorais como *royalties*. Segundo o artigo 22 da Lei 4.506/1964 “serão classificados como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (...) d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador da obra”.

Em assim sendo lançou-se a dúvida. Pode a *Cide-royalties* incidir também sobre as remunerações pela licença de exploração de obras cinematográficas e videofonográficas, já sujeitas à Condecine?

A resposta que vinha sendo dada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) era categoricamente negativa.[\[4\]](#)

Em primeiro lugar porque em referidos pagamentos “não há qualquer transferência de tecnologia, que constitui o âmago da exação prevista no artigo 2º da Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que justifique a incidência da *Cide* (...)” (Acórdão 302-38.763).

Todo bom aluno de Direito sabe ser regra basilar de hermenêutica que as disposições legais devem ser interpretadas de forma coordenada. Há uma relação interna de subordinação entre o *caput* e os parágrafos. Por isso não é razoável admitir que todo e qualquer *royalty*, mesmo que não tenha conteúdo tecnológico, subsuma-se à tributação de uma *Cide* criada para financiar um programa cujo “(...) objetivo principal é *estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro*, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.” (artigo 1º da Lei 10.168/2000).

Em segundo lugar porque o artigo 10 do Decreto 4.195, de 11 de abril de 2002, que regulamenta a Lei 10.168/2000, ao interpretar a extensão da incidência da *Cide* em matéria de *royalties*, listando taxativamente o rol dos contratos sujeitos à tributação, em momento algum fez incluir as remunerações relacionadas com a exploração de direitos sobre obras audiovisuais e videofonográficas, *in verbis*:

A contribuição de que trata o artigo 2º da Lei 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties* ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I – fornecimento de tecnologia;
- II – prestação de assistência técnica:
 - a) serviços de assistência técnica;

- b) serviços técnicos especializados;
- III – serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV – cessão e licença de uso de marcas; e
- V – cessão e licença de exploração de patentes.

E, finalmente, em terceiro lugar porque a tributação incide “(...) sobre os mesmos fatos, isto é, pela remessa ou entrega no exterior de rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas, se considerarmos que no presente caso haveria a incidência da CIDE sobre *royalties*, teríamos um exemplo de *bis in idem*, o que não pode ser aceito”. (Acórdão n.º 302-38.763)

Lamentavelmente, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão 9303-01.864, de 6 de março de 2012, *por voto de qualidade*, reformou o Acórdão 302-38.763, para proclamar que “o pagamento de *royalties* a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, *seja qual for o objeto do contrato*, faz surgir a obrigação tributária referente a essa Cide”. (grifos nossos).

A orientação em questão é frontalmente contra a interpretação — que nos parece ser a mais correta — dada pelo artigo 10 do Decreto n.º 4.195/2002, nos termos da qual apenas se sujeitam à CIDE-*royalties* as remunerações de conteúdo tecnológico por natureza (incisos I, II e III) ou por equiparação^[5] (inciso IV), não alcançando, assim, todos e quaisquer *royalties*, “seja qual for o objeto do contrato”.

Mas nesta decisão a CSRF não apreciou em profundidade uma questão fundamental que é a da eficácia vinculante do artigo 10 do Decreto 4.195/2002 para os órgãos de lançamento. Ora, os decretos do presidente da República são expedidos para a fiel execução das leis. A interpretação oficial e autêntica do chefe do poder Executivo é vinculante para os órgãos da administração e deve, por isso, ser obedecida pelos agentes fiscais da Receita Federal do Brasil. Não é juridicamente admissível o descumprimento de uma ordem do chefe do executivo, dada ao conhecimento dos particulares como sua interpretação oficial para a *fiel execução da lei*. O que dizer aos particulares contribuintes da Condecine, que pautaram suas condutas acreditando naquela ordem interpretativa e, sem maiores explicações, são surpreendidos por uma cobrança adicional? Que simplesmente paguem também a Cide-*royalties* com multa de lançamento de ofício à módica razão de 75% mais os juros Selic.

Esperamos que a CSRF reveja seu posicionamento e prestigie o primado da segurança jurídica e da previsibilidade da ação estatal. Somente reconhecendo a eficácia vinculante da interpretação dada pelo artigo 10 do Decreto 4.195/2002, se poderá conferir aos particulares a devida segurança jurídica, a confiança na palavra do chefe do poder Executivo e uma justa medida de tributação, assegurando a tributação do mesma hipótese de incidência por apenas uma das Cides em questão.

[1] “Como reação à descentralização da reforma de 1988, a União passou a cobrar cada vez mais contribuições e mesmo taxas e, em consequência, reduziu a importância relativa dos impostos cuja receita era compartilhada com Estados e Municípios. Foi no bojo dessas mudanças que foram criadas a COFINS, a CSLL, a CPMF e as CIDEs. Além de afetar o equilíbrio federativo, a justiça social e a eficiência econômica também foram prejudicadas, porque muitas dessas contribuições têm natureza regressiva e cumulativa. São cobradas de forma invisível, embutidas nos preços dos bens e serviços, e hoje já propiciam uma arrecadação maior que aquela derivada dos impostos clássicos”. (Proposta de Sistema Tributário do Senado Federal, Subcomissão Temporária de Reforma Tributário, senador

Francisco Dornelles, Brasília-DF, 2008, p. 25).

[2] Cfr. para maiores desenvolvimentos sobre o tema Paulo Roberto Lyrio Pimenta, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, Dialética, São Paulo, 2002, p. 24 ss.

[3] Redação dada pela Lei 12.485, de 2011

[4] Cfr. Acórdãos 301-34.753, 302-38.763 e 303-35.834.

[5] Equiparação essa feita pelo parágrafo 1º do artigo 2º da Lei 10.168/2000.

Date Created

07/08/2013